

判例研究

租税法規の遡及適用の可否について

堀 川 綾 乃

はじめに

第1 租税法律主義と租税法規の遡及適用

第2 譲渡損失の損益通算廃止の遡及適用に関する3つの事件

- 1 事案の概要
- 2 本件改正の経緯
- 3 争点
- 4 遡及適用に当たると判断した判決
- 5 遡及適用に当たらないと判断した判決
- 6 遡及適用可否かを判断していない判決

第3 期間税と遡及適用との関係

- 1 随時税と期間税
- 2 納税義務成立時基準説と取引時基準説
- 3 取引時基準説の正当性
- 4 納税義務成立時基準説の問題点
- 5 本件最高裁判決の問題点

第4 遡及適用の例外の許容範囲

- 1 福岡地裁判決と福岡高裁判決の相異
- 2 遡及適用の必要性・合理性
- 3 周知の程度

おわりに

はじめに

平成16年度税制改正において、土地建物等の譲渡に係る譲渡損失についての損益通算が禁止されたが、同改正法がその施行日（平成16年4月1日）からではなく、同年1月1日以降の土地建物等の譲渡に適用されたため、同年1月から3月

の間に土地建物等を譲渡した納税者についてもその譲渡損失の損益通算が否定され、これに関して複数の訴訟が提起された。

この問題に関して、最高裁判所は、上記改正法の遡及適用が憲法 84 条の租税法律主義に違反しないとの判断を示したが、この問題について出された複数の判決の内容を比較することにより、国民の経済生活における法的安定性と予測可能性を確保するという憲法 84 条の租税法律主義の機能との関係から、上記改正法の遡及適用の可否について検討する。

第1 租税法律主義と租税法規の遡及適用

法の遡及適用とは、法規の効力が生じた日（施行期日）の前に発生している事実に対当該法規を適用することをいう⁽¹⁾。租税法規が、制定前に完了している行為や発生した事実に対して遡って適用されると、納税者は安心して取引を選択することができなくなることから、租税法規を納税者の不利益に変更し、それを遡及適用することは原則として許容されないと解されている。

その根拠となる規定が、憲法 84 条の定める「租税法律主義」である。租税は、国民が営む経済生活のあらゆる場面で関係してくる。そのため、国民は、いかなる取引を行えばいかなる租税が課されるのかを常に念頭に置き、取引を行っているのである⁽²⁾。したがって、国民が法律に従って自己の租税負担を予測し、それに基づいて活動方針・計画を立てることを可能にし、もって国民の生活に対して法的安定性を保障する必要がある、その機能が租税法律主義に求められているのである⁽³⁾。

これについて、金子宏教授は、「人々は、現在妥当している租税法規に依拠しつつ一すなわち、現在の法規に従って課税が行われることを信頼しつつ各種の取引を行うのであるから、後になってその信頼を裏切るとは、租税法律主義の狙いである予測可能性や法的安定性を害することになる」と述べている⁽⁴⁾。

(1) 清永敬次『税法』24 頁（ミネルヴァ書房、第 7 版、2007）。

(2) 山口敬三郎『重要租税判例の解釈』19 頁（同友館、2011）。

(3) 谷口勢津夫『税法基本講義』10 頁（弘文堂、第 3 版、2012）。

(4) 金子宏『租税法』108 頁（弘文堂、第 17 版、2012）。同様の見解を示すものとして、田中二郎『租税法』105 頁（有斐閣、第 3 版、2001）、清永・前掲注（1）24 頁、水野忠恒『租税法』9 頁（有斐閣、第 5 版、2011）などがあげられる。

このように、租税法規について安易に遡及立法を認めることは、租税に関する一般国民の予測可能性を奪い、法的安定性をも害することになるため、租税法律主義の目的に反し、原則として認められないと解されているのである。

しかし、憲法はこの点について明文の定めをおいていないため、租税法規の遡及適用は絶対的に禁止されるものではなく、一定の範囲で例外的に許容される場合もあり得ると考えられている⁽⁵⁾。そこで問題となるのが例外の許容性や範囲であり、まさにこの点が争われたのが平成16年度の税制改正の遡及適用に関する事件である。

第2 譲渡損失の損益通算廃止の遡及適用に関する3つの事件

1 事案の概要

平成16年法律第14号（以下、「本件改正法」という。）による改正後の租税特別措置法（以下「改正措置法」という。）には、次のような改正（以下、「本件改正」という。）が含まれていた。それは、土地建物等の譲渡について、譲渡益に対する税率が引き下げられると同時に、それまで認められていた長期譲渡所得にかかる譲渡損失の損益通算（所得税法69条）が認められなくなるというものであった（改正措置法31条）。本件改正法は平成16年3月31日に公布され、翌4月1日より施行されたのであるが、その附則27条1項（以下、「本件改正附則」という。）において、施行日前の同年1月1日から3月31日の間に行われた資産の譲渡についても遡って適用すると定められていた。そのため、平成16年1月から3月の間に所有期間が5年を超える資産を譲渡していた各原告は、譲渡損失が生じていたものの、改正措置法31条の適用により損益通算が認められず不利益を受けた。

そこで各原告は、本件改正附則は、改正措置法31条を遡及適用するものであって、憲法84条の定める租税法律主義に違反するとして、それぞれ福岡地裁、東京地裁、千葉地裁を第1審とする訴訟を提起した（以下、福岡地裁を第1審とする事件を「福岡事件」、東京地裁を第1審とする事件を「東京事件」、千葉地裁を第1審とする事件を「千葉事件」という。）。

(5) このような見解を示すものとして、金子・前掲注(4)108頁、清永・前掲注(1)24頁、谷口・前掲注(3)26頁などがあげられる。

2 本件改正の経緯

改正措置法の立法に係る経緯・税制改正の手続きの流れは次のとおりである。

平成12年7月、政府税制調査会において作成された報告書の中で、損益通算に関し、租税回避行為への対応として、投資活動から生じた損失と事業活動などから生じた所得との損益通算の制限について検討が必要と指摘された。

また、平成14年2月には、国土交通省の国土審議会土地政策分科会企画部会において、不動産税制について議論され、同年6月の「今後の土地税制のあり方に関する研究会」の中間取りまとめにおいて、バブル経済崩壊後の地価下落等の土地をめぐる環境の変化を踏まえた税制の構築、株式等の資産と均衡を失しない税体系の検討が必要であるとの指摘がされた。さらに翌平成15年8月、国土交通省は、平成16年度の税制改正について、株式等の資産と均衡を失しない市場中立的な税体系を構築することにより土地への投資意欲を喚起するため、他の資産と比べて重く課税している土地譲渡所得に対する税率の引下げを要望した。

そして、平成15年12月17日、与党である自民党において取りまとめられた「平成16年度税制改正大綱」により、このような指摘が具体的に案として現れ、翌日の平成15年12月18日には、日本経済新聞等で、土地建物等の長期譲渡所得について損益通算を廃止すること等の大綱の内容が報道された。

平成16年1月16日、上記大綱の方針に沿った政府の平成16年度税制改正の要綱が閣議決定され、これに基づいて作成された「所得税法等の一部を改正する法律案」が、同年2月3日に国会に提出された。同法律案は、衆参両院で可決されて成立し（本件改正法）、同年3月31日に公布され、翌4月1日から施行された。

このような経緯で改正が進められていた一方で、千葉事件の原告は平成16年1月30日に、東京事件の原告は同年2月26日に、福岡事件の原告は同年3月24日に、それぞれ長期譲渡所得課税対象資産の譲渡を行っていた。

3 争点

争点は、平成16年3月31日に公布され同年4月1日に施行された改正措置法31条1項後段の規定を、同年1月1日から3月31日までの間に行われた土地等又は建物等の譲渡についても適用するとした本件改正附則の規定が、憲法84条から導かれる租税法律主義に違反するか否かであった。

福岡事件は高裁まで、東京事件、千葉事件は最高裁まで争われ、3つの事件で計8つの裁判所が本件改正附則の合憲性について判断を行った。これらの判決のうち下級審判決は、本件改正が遡及適用に当たるか否かについての判断に着目すると、大きく2つに分けられる。まず1つは、本件改正は遡及適用にあたると判断したうえで、例外として許容される場合に該当するか否かを検討するものであり、福岡事件についての福岡地裁平成20年1月29日判決判時2003号43頁⁽⁶⁾（以下「福岡地裁判決」という。）と、その控訴審である福岡高裁平成20年10月21日判決判時2035号20頁⁽⁷⁾（以下、「福岡高裁判決」という。）がこれに当たる。もう1つは、本件改正は遡及適用にはあたらないとしたうえで、立法裁量の問題として検討するものであり、千葉事件・東京事件の各下級審判決がこれに当たる。

一方、最高裁判決は、本件改正が遡及適用にあたるか否かの検討を正面から行わず、財産権侵害という憲法29条の問題であるとして、各下級審判決とは異なる枠組みで検討を行っている。

4 遡及適用に当たると判断した判決

(1) 遡及適用か否かについての判断

福岡地裁判決と福岡高裁判決は、租税法規の遡及適用が原則としては認められないとしつつ、①租税法規には憲法上遡及立法を禁じる旨の明文の規定がないこと、②租税法規は適時適切な景気調整等の役割も期待されていることから、例外的に認められる場合もあると述べた。

そして、両判決は、遡及適用に当たるとかは、新たに制定された法律が施行前の行為に適用されるものであるかどうかで判断されるべきであると述べ、取引の時点で直ちに納税義務が確定するものでない期間税についても、同様に考えるべきであるとした。これは、後にみる「取引時基準説」の立場をとっているものと考えられる⁽⁸⁾。納税者は、その当時存在する租税法規に従って課税が行われ

(6) 評釈等として、山口・前掲注(2)14頁、橋本守次「判批(上)(下)」税務弘報57巻2号46頁、3号164頁(2009)。

(7) 評釈等として、山口・前掲注(2)14頁、橋本・前掲注(6)(上)46頁、(下)164頁、三木義一「租税法規の遡及適用をめぐる二つの判決とその問題点」税理51巻6号71頁(2008)、浅妻章如「損益通算制限立法の年度内遡及適用の可否」税務事例40巻7号8頁(2008)。

(8) 谷口・前掲注(3)32頁。

ることを信頼し、各種取引を行うのであるから、それを考えれば、「納税義務の成立時」を基準とするのではなく、「取引を行った時」を基準として判断しなければならないということである。

このような基準に基づき、本件改正は遡及適用に当たると判断した両判決は、当該遡及適用が例外的に許される場合に当たるか否かについて検討を行っている。

（2）福岡地裁判決の判断

福岡地裁判決は、遡及適用が憲法上許容される場合について、「租税の性質、遡及適用の必要性や合理性、国民に与える不利益の程度やこれに対する救済措置の内容、当該法改正についての国民への周知状況等を総合的に勘案し、遡及立法をしても国民の経済生活の法的安定性または予見可能性を害しない場合」との基準を示し、本件改正の遡及適用がそのような場合に該当するかどうかを以下のように判断している。

ア 遡及適用の必要性・合理性

福岡地裁判決は、遅くとも平成12年ころから、地価が下落傾向にあること、損益通算には節税目的で利用される問題点があること、不動産と株式等の資産性所得との均衡を図るべきことなどから、不動産税制や不動産譲渡の損益通算の是非について議論があったと指摘した。そして、そのような流れを受けて、損益通算の廃止を税率引き下げと一体的に、かつ、対象となる譲渡の時期を法施行日前の平成16年1月1日として行うことで、損益通算目的の駆け込みの不動産売却を防止しながら使用収益に応じた適切な不動産価格の形成を実現し、資産デフレの克服、土地市場の活性化を図るべきという結論に達していると述べた。

これらを踏まえて、同判決は、本件改正を早期に実現する必要性が一定程度あったこと、また、損益通算の廃止と税率の引下げを一体として行うことで上記目的が達成されるとともに、損益通算目的の駆け込みの不動産売却という弊害を防止できるという観点からは、適用時期を平成16年1月1日からにすることも経済政策上一定程度の必要性・合理性があったことを認めた。

しかし、本件改正の主要な理由となった不動産価格の下落傾向等は本件改正前から数年間は続いていたこと、損益通算の制度の問題点については本件改正

の数年前から指摘されていたこと、不動産譲渡に係る損益通算の制度は旧所得税法において設けられ、部分的な改正を経ながらも以後 50 年以上にわたって継続して認められてきたものであること、本件改正前後で租税を大幅に変更しなければならないような重大な経済状況の変動があったわけではないことなどを指摘し、これらは、遡及適用の必要性・合理性を否定する事情といえると述べた。

イ 本件改正の国民への周知状況

本件改正は、平成 16 年 1 月 1 日を適用開始日としたものであったため、国民が、平成 15 年 12 月 31 日以前に本件改正についてどの程度の予見可能性を有していたかが検討された。

福岡地裁判決は、証拠によれば、平成 15 年 12 月 18 日から同月 30 日にかけて、新聞、雑誌、インターネット等に掲載されていたことは明らかであると述べた。しかし、本件改正の要旨が一般国民に報道されたのは損益通算が認められなくなるわずか 2 週間前であったこと、その記載は小さく、さらに読者の範囲も不明であること、適用時期を平成 16 年 1 月 1 日からとすることを記載していたのは日本経済新聞のみであることなどを指摘し、これらの報道によって図られる国民への周知の程度には限界があると述べ、平成 15 年 12 月 31 日時点において、本件改正の内容が国民に周知されていたといえる状況にはなかったと判断した。

ウ 本件改正が国民に与える不利益の程度

本件改正が国民に与える不利益の程度について、福岡地裁判決は「建物等の購入・譲渡に伴って生じる譲渡損失は、一般国民にとって数百万円から数千万円という大きな金額になることも珍しくないから、その損益通算を認めないとする本件改正によって国民が被る経済的損失は多額に上ることも少なくない。」と判断した。

福岡地裁判決は、上記アからウを総合的に検討した結果、「本件改正の遡及適用が、国民に対してその経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しないものであるということとはできない。」として、本件改正は憲法 84 条に違反すると判断した。

(3) 福岡高裁判決の判断

福岡高裁判決は、納税者に不利益な遡及適用に合理性があつて、憲法 84 条の趣

旨に違反しないものといえるかどうかは、①遡及の程度（法的安定性の侵害の程度）、②遡及適用の必要性、③予測可能性の有無・程度、④遡及適用による実体的不利益の程度、⑤代償的措置の有無、内容以下の点について総合的に勘案して判断されるべきであるとし、それぞれについて検討を行った。

ア 遡及の程度、法的安定性の侵害の程度について（①）

福岡高裁判決は、期間税について暦年途中の法改正によってその暦年における行為に改正法を遡及適用することは、既に成立した納税義務を遡及的に変更する場合と比較して、遡及の程度が限定されており、納税者の予測可能性を害する程度や法的安定性を侵害する程度は低いと考えられると指摘した。

イ 遡及適用の必要性について（②）

福岡高裁判決は、本件改正による損益通算の廃止の目的が土地建物等の譲渡と株式等の資産の譲渡との間の不均衡の解消にあり、これにより損益操作・租税回避のための不動産売却の防止を意図するものであったと認められると指摘した。そしてこれは、税率の引下げと一体として実施することにより、土地本来の使用収益目的とは離れた土地の売却を防止し、土地市場における使用収益に応じた適切な価格形成の実現を図り、土地市場の活性化、ひいては土地価格の安定化を図るものであったと認められると述べた。

次に、本件改正の適用時期を平成16年1月1日からとしたことについては、以下のとおり指摘した。

まず、仮に本件改正の適用時期を平成17年分所得税以降に遅らせた場合、平成16年12月31日までの間に損益通算目的の駆け込み的な不動産売却がされ、土地価格の安定化という目的を阻害することが予測されたことを指摘した。また、仮に適用時期を平成16年4月1日以降とした場合、同じ暦年で損益通算をすべき譲渡とそうでない譲渡が混在することとなり、納税者の間に不平等が生ずるおそれや、納税申告事務及び徴収事務の負担を増大させ、徴税の過誤や停滞を招くおそれがあることも指摘した。

同判決は、このように、政策目的を達成するために損益通算目的の駆け込み的な不動産売却を防止する必要があること、年度途中からの実施は徴税の混乱を招く等のおそれがあることなどを理由に、遡及適用の必要性は高かったと指摘した。

ウ 予測可能性の有無、程度について (③)

福岡高裁判決は、本件改正の内容について国民が知り得た時期は本件改正が適用される2週間前であり、一般国民に対する周知の程度には限界があったことは否定できないとしながらも、ある程度は予測可能な状態であり、納税者において本件改正の予測可能性が全くなかったとはいえないと指摘した。さらに、同判決は、租税法規に対する個人の予測可能性について、「完全に満たされなければならないとすれば、そもそも租税法規に改正はできないことになり、租税の機能（国家の財政需要充足、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等）は不全に陥ることとなる」とし、租税法規の改正に当たって、個人における予測可能性を完全に満足することまでは要求されていないと述べた。

エ 遡及適用による実体的不利益の程度について (④)

福岡高裁判決は、過去の一定の時期と比較して地価が相当に下落している我が国の現状においては、土地建物等の譲渡損失は多額になることも珍しくなく、納税者に与える経済的損失は少なくないと考えられると述べた。

オ 代償的措置の有無、内容について (⑤)

福岡高裁判決は、国民の生活に大きな影響を与える居住用財産の買換え等については、合理的な代償措置が一定程度講じられている点を指摘した。

上記アからオの検討の結果、福岡高裁判決は、本件改正の遡及適用の合理性を認め、憲法84条の趣旨に反するものとはいえないと述べて、本件改正の遡及適用を合憲と判断した。

5 遡及適用に当たらないと判断した判決

ここでは、この判断をした判決のうち千葉地裁平成20年5月16日判決民集65巻6号2869頁⁽⁹⁾（以下「千葉地裁判決」という。）を中心にみることにする。

(1) 遡及適用の可否について

千葉地裁判決は、租税法規の遡及適用については、その禁止を明文する憲法の

(9) 評釈等として、増田英敏「判批」TKC税研情報21巻2号22頁(2012)、首藤重幸「租税法における遡及立法の検討」税理47巻8号2頁(2004)、高野幸大「不動産譲渡損益通算廃止の立法過程にみる税制の不利益不遡及の原則」税務弘報52巻7号154頁(2004)。

規定は存在しないが原則として許されるべきでないとし、福岡地裁判決・福岡高裁判決と同様の見解を示した。しかし、本件改正が遡及適用に当たるかどうかの判断基準に関して、禁止される遡及適用（遡及立法）が「成立した納税義務の内容を不利益に変更することである」と述べて、福岡地裁判決・福岡高裁判決とは異なる見解を採った。これは、後にみる「納税義務成立時基準説」の立場をとっているものと考えられる。

そして、同判決は、所得税が期間税であり、納税義務が成立するのは暦年の終了時であるため、改正措置法31条が施行された平成16年4月1日時点では、納税義務は未だ成立していない点を指摘した。つまり、成立した納税義務の変更は行われていないのであるから、厳密に言えば、改正措置法31条を平成16年1月1日から適用することは遡及適用には当たらないと判断したのである。

ただし、同判決は、本件のように厳密には遡及適用であるとはいえない場合であっても、納税者の信頼を保護し、租税法律主義の趣旨である国民生活の法的安定性や予測可能性の維持を図る必要はあると指摘し、次に見るように、立法裁量の逸脱・濫用の有無を総合的見地から判断する中で、当該立法によって被る納税者の不利益をも斟酌するのが相当である、と述べた。

（2）裁量の逸脱・濫用がないかの判断

千葉地裁判決は、本件改正に憲法84条の趣旨に反するような立法裁量の逸脱・濫用がなかったかどうかの検討を行った。この判断に当たっては、「納税義務者に不利益に租税法規を変更する場合は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された措置が同目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、憲法違反となることはない」と解するのが相当である。」との判断基準を示し、これに基づく判断を行っている。

ア 本件改正附則を含む改正措置法の立法目的

千葉地裁判決は、税率引下げによる土地取引の活性化を促すことに加えて、株式に対する課税との不均衡是正の見地から、土地建物等の長期譲渡所得に係る損益通算をできるだけ早期に廃止する必要があると述べた。また、損益通算の廃止のみの時期を遅らせると資産デフレの助長が懸念されたことから、改正措置法を平成16年1月1日から適用する必要性が高かったことも指摘し、

これらの理由から、本件改正附則を含む改正措置法の立法目的は正当なものであったと判断した。

イ 本件立法措置の合理性

本件において合理性の有無が問題となる立法措置とは、①損益通算を廃止する改正措置法 31 条、及び、②それを改正措置法の施行前の年度開始時以後の譲渡に適用する本件改正附則である。千葉地裁判決は、当該立法措置が著しく不合理かどうかを検討するに際しては、不利益に変更される納税者の既得利益の性質、その内容を不利益に変更する程度、及び、これを変更することによって保護されるべき公益の性質、あらかじめ取られていた周知等の措置などを総合的に勘案すべきであるとし、以下のような判断をした。

(7) 損益通算廃止措置について

土地建物等の譲渡所得に対する課税についての損益通算廃止は、損益通算がされることによる不均衡を解消して適正な租税負担の要請に応えること、土地市場を活性化させこれにより土地価格の下落に歯止めをかけることなどの目的に照らし、合理性を有するものと考えられる。

(4) 本件改正附則の措置について

千葉地裁判決は、本件改正附則の立法目的が、土地取引の活性化と株式取引等との不均衡は正の見地から、損益通算の制度の廃止等と長期譲渡所得税率引下げをパッケージとしてできるだけ早期に実施することであったと指摘した。同判決は、仮に改正措置法 31 条の適用を翌年度まで遅らせた場合、節税をねらいにした不当に低下な土地取引が横行し、資産デフレをもたらす具体的なおそれがあったと述べて、平成 16 年 1 月 1 日に遡って適用する合理性・必要性を肯定することができるとした。

同判決はまた、①平成 15 年 12 月 18 日の新聞に税制改正大綱が掲載されたこと、②所得税は期間税であること等から、暦年の終了時に納税義務が生じるものであり、その前においては、たとえ当該年分の所得税の課税期間が開始していたとしても、従前の租税法規の内容が改正されても年度開始時に遡って適用される可能性がないとはいえないこと、③そして、現にこれまでもそのようなケースが稀ではなかったことをあげ、これらの事情を根拠として、納税者において、改正措置法 31 条の適用が平成 16 年 1 月 1 日に遡ることを

全く予測できなかったとはいえないと述べた。

さらに、公益性と原告等の納税者にもたらされる不利益とを比較した場合、明らかに納税者の不利益が上回るということはできないと指摘した。

このように、遡及適用しなければ当該立法目的が阻害される恐れがあったこと、納税者において予測可能性が全くなかったとはいえないこと、納税者の不利益が公益性を上回るということはできないことを理由として、同判決は、本件改正附則の措置が立法目的に照らして著しく不合理であるということとはできないと判断している。

千葉地裁判決は、以上の理由から、本件改正附則を含む改正措置法の立法目的が正当なものであり、かつ、本件立法措置は不合理なものではないとして、本件改正附則は憲法 84 条に違反しないとの判決を下した。

（3） 同旨の判決

千葉地裁判決と同旨の判決として、東京高裁平成 20 年 12 月 4 日判決民集 65 巻 6 号 2891 頁（以下、「千葉事件控訴審判決」という。）、東京地裁平成 20 年 2 月 14 日判決訟月 56 巻 2 号 197 頁及びその控訴審である東京高裁平成 21 年 3 月 11 日判決訟月 56 巻 2 号 176 頁がある。

このうち、千葉事件控訴審判決では、仮に、本件改正を 1 月 1 日に遡って遡及適用せず、1 月 1 日から 3 月 31 日までの長期譲渡と 4 月 1 日から 12 月 31 日までの長期譲渡とに区分し、別異に取り扱うものとした場合、納税者においても所得税確定申告の手続きが煩雑になり、申告を受けた課税庁においても付加的な労力を要することとなる点が指摘されている。

6 遡及適用可否を判断していない判決

「本件改正が遡及適用にあたるか否か」の検討を行っている各下級審判決に対し、最高裁平成 23 年 9 月 22 日判決民集 65 巻 6 号 2756 頁⁽¹⁰⁾（以下「本件最高裁判決」

(10) 評釈等として、末崎衛「判批」税務QA 116 号 52 頁（2011）、橋本守次『『土地譲渡損失の損益通算廃止の遡及適用は合憲』で結着—補足意見付き判決も』税務QA 128 号 19 頁（2012）、増田・前掲注（9）22 頁、渡辺充「遡及適用合憲判決と法律不遡及の原則（上）（下）」税理 55 巻 1 号 122 頁、2 号 92 頁（2012）、藤曲武美「不利益遡及立法に関する合憲判決について」税務事例 44 巻 3 号 46 頁（2012）。

という。)はこの点の検討を正面から行わず、「課税関係における法的安定が害されているか否か」という問題であるとし、この点の合憲性を問題とした。

- (1) 本件最高裁判決はまず、所得税の納税義務の成立に着目し、平成 16 年 4 月 1 日の時点においては同年分の所得税の納税義務はいまだ成立していないことを理由に、改正措置法 31 条の適用により納税義務自体が事後的に変更されることにはならないと述べた。しかし同判決は、事後的に納税義務が変更されるものではないにしても、課税関係における納税者の租税法規上の地位が変更され、課税関係における法的安定が害されている可能性はあると指摘した。

この理解を前提として、本件最高裁判決は、憲法 84 条が「課税関係における法的安定が保たれるべき趣旨を含むものと解するのが相当である」と述べた。そして、法的安定に影響を及ぼす場合として、法律で一旦定められた財産権の内容が事後の法律により変更されることをあげ、このような変更の憲法適合性については、「当該財産の性質、その内容を変更する程度及びこれを変更することによって保護される公益の性質などの諸事情を総合的に勘案し、その変更が当該財産権に対する合理的な制約として容認されるべきものであるかどうかによって判断すべきものである」と述べた。

そして、本件のように暦年途中の租税法規の変更及びその暦年当初からの適用によって課税関係における法的安定に影響が及び得る場合も、最終的には国民の財産上の利害に帰着するものであるため、諸事情を総合的に勘案して判断されるべきであると指摘した。

- (2) 本件最高裁判決はその上で、まず本件改正と本件改正附則の立法目的を検討し、本件改正を暦年当初から適用したことは、具体的な公益上の要請に基づくものであったとした。

同判決は、本件改正の立法目的が、①長期譲渡所得の金額の計算において所得が生じた場合と損失が生じた場合との不均衡を解消し、適正な租税負担の要請に応えることと、②長期譲渡所得に係る所得税の税率の引き下げにより土地取引を促進し、土地市場を活性化させて資産デフレの進行に歯止めをかけることにあったと指摘した。そして、その遡及適用については、改正措置法 31 条の適用の始期を遅らせた場合、損益通算による租税負担の軽減を目的として土地等又は建物等を安価で売却する駆け込み売却が多数行われ、上記立法目的を

阻害するおそれがあったため、これらを一体として早期に実施することが予定されたものであったと指摘した。さらに、この駆け込み売却により本件改正の立法目的が阻害されるおそれについては、現に平成16年度税制改正大綱の内容が新聞で報道された直後から、資産運用コンサルタント、不動産会社、税理士事務所等によって平成15年中の不動産の売却の勧奨などが行われていたことから、具体的なものであったと述べた。同判決はこれらの理由により、改正措置法31条を暦年当初から適用したことは具体的な公益上の要請に基づくものであったと判示した。

(3) 本件最高裁判決は次に、本件改正により事後的に変更されるのは納税者の納税義務それ自体ではなく、租税負担の軽減を図ることを期待し得る地位にとどまるとし、そのような地位は、暦年当初に近い時期であるほど不確定な性格を帯びるものであると述べた。そして、同判決は、「租税法規は、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断及び極めて専門技術的な判断を踏まえた立法府の裁量的判断に基づき定立されるものであり、納税者の上記地位もこのような政策的、技術的判断を踏まえた裁量的判断に基づき設けられた性格を有する」と述べた上で、改正措置法31条が立案された当時には、納税者の上記地位は政策的見地からの否定的評価がされるに至ったものといえると指摘した。

(4) このように述べた上で、本件最高裁判決は、以下の点を総合的に勘案し、本件改正附則が、本件損益通算廃止に係る改正措置法の規定を平成16年1月1日以後にされた長期譲渡に適用するものとしたことは、納税者の租税法規上の地位に対する合理的な制約として容認されるべきものであると判示した。

- ① 本件損益通算廃止に係る改正措置法の規定の暦年当初からの適用が具体的な公益上の要請に基づくものであること。
- ② 改正措置法の規定を暦年当初から適用することによって変更の対象となるのは、政策的、技術的な判断を踏まえた裁量的判断に基づき設けられた納税者の地位にとどまること。
- ③ 暦年の初日から改正法の施行日の前日までの期間をその適用対象に含めることにより暦年の全体を通じた公平が図られること。
- ④ 施行日から遡って適用対象に含められた期間は3か月間に限られていること。

- ⑤ 改正措置法を暦年当初から適用することにより、納税者は租税負担の軽減という期待に沿った結果を得ることができなくなるものの、それ以上にいったん成立した納税義務を加重されるなどの不利益を受けるものではないこと。

以上のように本件最高裁判決は、検討の中心を「財産権の事後法による変更」に置き換えることで、遡及適用の可否について真正面から検討を行うことを避けるような判断をした。

最高裁は、東京事件についても、本件最高裁判決と同様の判断を示している（最高裁平成 23 年 9 月 30 日判決判時 2132 号 39 頁）。

第 3 期間税と遡及適用との関係

納税者に不利益な租税法規の遡及適用は、租税法律主義の目的に反し原則として認められないが、これは絶対的なものではなく、例外的に認められる場合もあるとされている。租税法規の遡及適用の可否については、多くの学説が共通の見解を示しており、また、裁判所も同様の判断をしているため、学説と判決の基本的な理解に大きな差異はないと考えられる。見解に違いが表れるのは、ある租税立法（改正法）を施行前の事実遡らせて適用させることが、憲法 84 条の（原則的に）禁止する遡及適用に該当するかどうかの判断基準についてであり、この点に関して検討を行う際に問題となるのが「随時税」と「期間税」の区分である。

1 随時税と期間税

随時税とは、相続税・印紙税等のように取引や経済活動ごとに課税を行う租税をいう。一方、期間税とは、所得税や法人税等のように、年・月などの一定期間を課税の範囲とする租税をいう⁽¹¹⁾。

随時税については、取引や経済活動ごとに課税されるものであるため、事後的な立法が遡及されることは許されないとされており、遡及立法を認める見解はほとんどない⁽¹²⁾。しかし、期間税に対する見解は一致しておらず、大きく二つの説が存在する。

(11) 水野・前掲注(4)9頁、金子・前掲注(4)19頁。

(12) もっとも、岩崎政明「租税法規の遡及立法の可否」税大ジャーナル12号47頁(2009)は、「立法時に納税者に与える不利益等を回避する措置がとられているならば、随時税であっても遡及立法が許されないとは言いきれない」と述べている。

2 納税義務成立時基準説と取引時基準説

期間税についての遡及適用となるかどうかの判断基準に関しては、「納税義務成立時基準説」と「取引時基準説」の2つの説がある⁽¹³⁾。

(1) 納税義務成立時基準説

納税義務成立時基準説とは、既に成立した納税義務の内容を国民の不利益に変更する場合が遡及適用に該当する、という考え方をいう。つまり、立法時に納税義務が成立していたか否かに着目し、遡及適用の該当性を判断するというものである。この考え方に立つと、暦年途中の改正を暦年当初に遡らせても、それは遡及適用とはならず、租税法律主義違反の問題は生じないこととなる。学説では、明確にこの見解をとっているものは見当たらないが⁽¹⁴⁾、本件改正に関する判決の中には、この見解をとるものが多い。

(2) 取引時基準説

取引時基準説とは、納税義務が成立しているか否かに関係なく、取引等の行為時点を基準として遡及適用該当性を判断すべきである、という立場をいう。この考え方に立つと、暦年途中の改正を暦年当初に遡らせることは遡及適用となり、租税法律主義違反の問題が生じることとなる。

このような立場の見解としては、金子宏教授、三木義一教授らの主張があげられる。

金子教授は、期間税について、「納税義務が成立するのは、期間の終了時である（税通15条1項、2項1号・3号）が、その基礎をなす課税要件事実（行為や事実）は、期間の開始とともに発生し、累積するから、年度の途中で納税者に不利益な改正をし、それを年度の始めにさかのぼって適用することは一種の遡及立法であ

(13) 谷口・前掲注(3)31頁。

(14) 北野弘久教授は、「期間税については、その性質上、期間の中途において行われた不利益改正規定（増税をもたらす規定）を、明文の遡及規定によって、当該期間の開始時に遡って適用することとしても憲法ではないと解される」と述べている（北野弘久『税法学原論』103頁（2007））。これは、期間税の性質を強調していることから、納税義務成立時基準説に立っているようにも見える。ただし、北野教授は、本件改正に関する遡及適用については、人々の法的安定性を害し違憲と言わねばならないと述べており、その理由として、個人の不動産譲渡はそう頻繁に起こらない点を指摘している。

る」と述べている⁽¹⁵⁾。

三木教授は、「期間税は期間終了時に債務が成立するとはいえ、終了時に集積される所得は期間中の個々の行為の積み重ねである」ことを指摘し、納税者が納税義務の有無を考慮して自己の処分権限を行使する行為時を基準とするべきであると主張している⁽¹⁶⁾。

さらに、所得税は期間税であるとひとくくりにされているが、所得の中には期間中に反復・継続的に生じるものとそうでない（一時的・偶発的に生じる）ものがあり、後者には随時税の要素も含まれていると述べ、所得税の負担は単なる期間税という要素だけでは説明できないと指摘している⁽¹⁷⁾。

田中治教授は、「納税義務は、課税要件事実となる取引や行為があるから生じるのであって、暦年の終了という事実があることを根拠に生じるのではない」として、所得税が期間税であるかどうかは、遡及立法の妥当性とは関係がないと主張している。この見解も、取引時基準説に立つものであると考えられる⁽¹⁸⁾。

3 取引時基準説の正当性

期間税について遡及適用に当たるか否かの判断基準として、上記の2つの説があげられるが、筆者は、そのうち取引時基準説が妥当であると考え。以下、その理由を述べていく。

(1) 前述したように、租税は、国民が営む経済生活のあらゆる場面で関係してくるものである。そのため、国民が取引を行う前に自己の租税負担を予測し、それに基づいて活動方針・計画を立てることが可能な状態が、保たれなければならない。そのような予測を可能にするためには、遅くとも取引を行う時点までに、租税法規が存在していなければならないのである。取引の後に租税法規が成立、変更されると、国民の取引時の予測は裏切られることになる。取引の時点で租税法規が存在しているからこそ、租税負担の予測が可能になるのである。

憲法 84 条の租税法律主義は、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない旨を規定しており、これは、租税負担を予測する上で

(15) 金子・前掲注 (4) 108 頁。

(16) 三木・前掲注 (7) 279 頁、283 頁。

(17) 三木・前掲注 (7) 282 頁。

(18) 田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学 566 号 252 頁 (2011)。

の最低条件である「租税法規が存在していること」を要求する規定であると考えられる。したがって、租税負担に影響を与える取引が行われる時点で、租税法規が存在している必要があると考える。

- (2) また、所得には、事業所得・給与所得のように反復・継続して生じるものだけでなく、譲渡所得のような随時的なものも含まれている。このような所得についても納税義務の成立時を基準として考えるのは適切ではないと思われる。したがって、少なくとも、このような臨時的な所得も課税の対象とする所得税について納税義務成立時基準説をとることは、適当ではないと考える。

以上の理由から、遡及適用に当たるか否かの判断は取引時基準説に基づいて行うべきであると考え。取引時基準説の立場から本件改正は遡及適用であると判断した、福岡地裁判決と福岡高裁判決に賛成である。

4 納税義務成立時基準説の問題点

千葉地裁判決は、納税義務成立時基準説の立場から、本件改正は遡及適用には当たらないと判断し、立法裁量の逸脱・濫用の有無の検討を行っている。ここで用いられる基準について、千葉地裁判決と同様の見解を採っている千葉事件控訴審判決は、最高裁昭和60年3月27日大法廷判決民集39巻2号247頁を引用し、次のように示している。

「租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再配分、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の課税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の極めて専門技術的な判断を必要とすることも明かである。したがって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないというべきものである。」

このように、納税義務成立時基準説の立場から遡及適用についての検討を行った場合、期間税に関しては、暦年途中に施行された新たな（または変更後の）租税法規をその年の初めに遡って適用することは、憲法84条の禁止する遡及適用ではないという結論が導き出されることとなる。そして、立法裁量の問題となったとたんに、その立法目的が不当なものであるか、「当該立法において具体的に採用

された措置が同目的との関連で著しく不合理であることが明らか」な場合でなければ違憲とはならないという、緩やかな枠組みで判断されるのである。このような枠組みでは、適用時期に関しても立法裁量の逸脱・濫用の有無を判断する一要素にすぎないことになり、内容の合理性の方が重視され、予測可能性の確保の要請が軽視されることとなる。

いくら内容の良い法律であっても、それを遡及して適用することを簡単に認めてはならないのであり、法律の内容の合理性の問題と、それをいつから適用するかという制度の問題とは切り離して検討していくべきであると考ええる。したがって、納税義務成立時基準説の立場から本件改正の合憲性を立法裁量の問題として検討し、本件改正の必要性・合理性を重視して合憲とした千葉地裁判決の判断には、問題があると考ええる。

5 本件最高裁判決の問題点

本件最高裁判決と各下級審判決を比較すると、下級審判決では使われているが、本件最高裁判決では使われていない言葉があることがわかる。それは「遡及適用」と「予測可能性」という言葉である。ここでは、同判決において、これらの言葉が使われなかった意図を検討する。

(1) 「遡及適用」の不使用について

本件最高裁判決の中で、改正措置法 31 条の平成 16 年 1 月 1 日からの適用については「暦年当初からの課税」という表現に統一されており、「遡る」という表現を意識的に避けているように感じられる。本件最高裁判決は、あえて「遡及適用」という言葉を使わないことで、本件改正が遡及適用に当たるかどうかという問題に直接触れずに、論理を展開しているようにみえる。このような論理構成は、先に述べた納税義務成立時基準説の影響を受けているものと考えられる。

しかし、納税義務成立時基準説の立場からであっても遡及適用にあたるかどうかという点を正面から検討し結論を出した千葉地裁判決と異なり、本判決は直接の検討を避けることで、その点についてはっきりとした結論を出さなかったという点に大きな問題があると考ええる。

（2）「予測可能性」の不使用について

本件最高裁判決は、本件改正は遡及適用の問題ではないと判断しつつも、課税関係における法的安定が害されている可能性はあると指摘し、その点についての検討を行っている。

しかし、そこでは「予測可能性の確保」という視点からの検討は行われておらず、「財産権の事後法による変更」に話がすり替えられている⁽¹⁹⁾。本件最高裁判決は、本件改正を「租税法律主義」の問題ではなく、「財産権」の問題とみることにより、核心的問題に対する判断を避けているように思われる。

前述したように、憲法84条の定める租税法律主義は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることを目的としており、その目的を達成するために、国家の行為に規制をかけようとするものである。つまり、国民の財産権が侵害されているか否かではなく、国家の行為が国民の予測可能性を害する、許容範囲を超えたものであるか否かを問題とする規定である。一方、憲法29条の定める財産権は、国民の権利を守るための規定であるため、課税による国民の財産権の制約が「公共の福祉」（同条2項）による制約の範囲内に止まるのであれば合憲とされ、その国家の行為は規制されないこととなる（予測可能性の問題も、公共の福祉による制約の範囲内か否かを判断する一要素にすぎないことになる）。このように、84条の問題ととらえるか、29条の問題ととらえるかで、「暦年当初からの課税」についての基本的な考え方が大きく変わってくるのである。

本件最高裁判決のこのような枠組みだと、「暦年当初からの課税」が立法裁量の範囲内にあるかという点の検討を行うこととなり、とりわけ「遡及適用の必要性・合理性・許容性」を検討する必要がなくなる⁽²⁰⁾。しかし、本件改正において、平成16年4月1日施行の法律が同年1月1日から適用されたことは事実であるから、この点に関しては、遡及適用することによって保護される公益を明らかにし、「改正の必要性・合理性」とは別に「遡及適用の必要性・合理性・許容性」を検討すべきであったのではないかと考える。したがって、本判決は、「予測可能性」を軽視している点でも問題があると考ええる。

(19) 末崎・前掲注(10) 55頁。

(20) 末崎・前掲注(10) 57頁。

第4 遡及適用の例外の許容範囲

1 福岡地裁判決と福岡高裁判決の相異

福岡地裁判決と福岡高裁判決は、取引時基準説を採り、公布前に完了した行為や過去の事実に変更法を適用することは憲法 84 条の趣旨に反すると判断した。そして、両判決は、本件の遡及適用が例外的に許容される場合に当たるか否かの検討をするにあたって、遡及適用の必要性・合理性、国民への周知の程度、国民に与える不利益の程度などについてそれぞれ検討し、総合的に勘案して判断を行った。

このように、遡及適用についての検討の枠組みは同じであったにも関わらず、両判決の結論が異なったのは、個々の検討の際に重要視するものに違いがあったからだと考える。

2 遡及適用の必要性・合理性

福岡高裁判決は、本件改正が「土地市場の活性化、土地価格の安定化」を政策目的とするものであることを指摘し、この目的を達成するために、損益通算目的の駆け込み売却的な不動産売却を阻止する必要があったこと、年度途中からの実施は徴税の混乱を招く等のおそれがあったことから、遡及適用の必要性は高かったと判断している。

しかし、福岡高裁判決のこのような判断は適当ではないと考える。福岡地裁判決が指摘している通り、本件改正の主要な理由となった不動産価格の下落傾向は本件改正前から数年間続いており、また、損益通算の制度の問題点についても本件改正の数年前から指摘されていたのである。このように、数年前から指摘されていたことを、租税を大幅に変更しなければならないような重大な経済状況の変動があったわけでもないのに、3 か月遡らせてまで適用する必要性があったとは考えにくい。

改正措置法 31 条は、平成 16 年 4 月 1 日施行であるから、本来は、同年 4 月 1 日以降の取引から適用されるべきであり、それにより事務負担が増大の増大を避けたいというのであれば、平成 17 年の 1 月 1 日からの適用とするべきである。それでは遅すぎるというのであれば、平成 16 年 1 月 1 日から施行できるように法案を成立させるべきであったと考える。

3 周知の程度

- (1) 遡及立法が許されるかどうかは、「そのような改正がなされることが、年度の開始前に、一般に周知され、十分に予測できたかどうかにかかっている」と解される⁽²¹⁾。例外として遡及適用が許されるためには、その遡及適用について十分な予測可能性があることが必要となっていると考えられる。

ここで問題となってくるのは、どの程度周知されていれば予測可能性があったといえるのか、ということである。

福岡地裁判決は、平成15年12月18日の新聞に税制改正の大綱が掲載されただけでは周知されていたとは言えないとして、大綱の新聞掲載時における予測可能性を否定した。これに対し、福岡高裁判決は、周知の程度について「限界があったことは否定できない」と述べ、周知の程度が不十分であったことを認めながらも、ある程度は周知されており、納税者において予測可能性が全くなかったとはいえないと判断した。

- (2) 福岡高裁判決の判断は、同判決が本件改正の遡及適用の必要性を認める立場から検討を行ったために導き出されたものであり、周知の程度が不十分であっても、遡及適用の必要性があったのだからやむを得ないという考え方だといえる。この判断は、予測可能性が軽視されているため、適切ではないと考える。

福岡地裁判決は、報道の時期本件改正の要旨が一般国民に報道されたのは損益通算が認められなくなる日のわずか2週間前であったこと、本件改正の適用が平成16年分以後の所得税について適用されることが記載されていたのは日本経済新聞のみであったこと、記載の記事はいずれも小さなものであったこと、さらに読者の範囲等も不明であることなどを指摘し、本件改正の内容は国民に周知されていたという状況にはなかったというべきであると判断した⁽²²⁾。このように、福岡地裁判決は、大綱の新聞掲載時における周知の程度について、報道の時期、記事のサイズ、さらに読者の範囲までも考慮し、細かく検討を行

(21) 金子・前掲注(4)108頁。同様の見解を示すものとして、田中・前掲注(4)105頁、清永・前掲注(1)24頁などがある。

(22) 前掲最高裁判平成23年9月30日判決の千葉勝美裁判官による補足意見も、「本件損益通算廃止は、平成15年12月18日の新聞による与党の平成16年度税制改正大綱についての報道記事の一部で紹介され、そのうちの一紙が、当該廃止に係る定めは平成16年分以後の所得税について適用する趣旨が小さく報じられたのが最初であるが、その内容等からして、事前の周知としては甚だ不完全なものである。」と指摘している。

うことで、予測可能性を重視した判断をした。このような判断の方法は適切であり、結論も妥当であると考ええる。

原則としては認められない遡及適用が例外的に許容されるかどうかを検討するのであるから、仮に遡及適用の必要性や合理性があったとしても、周知の程度について細かく検討し、予測可能性が害されないかどうかの判断を行うべきであると考ええる。

- (3) 福岡高裁判決の予測可能性を軽視するような判断も、先に述べた納税義務成立時基準説の影響を受けたものと考えられる。それは、同判決が「期間税について暦年途中の法改正によってその暦年における行為に改正法を遡及適用することは、既に成立した納税義務を遡及的に不利益に変更する場合と比較して、遡及の程度は限定されており、納税者の予測可能性を害する程度や法的安定性を侵害する程度は低いと考えられる」と述べていることから読み取れる。このような考え方は、妥当でないというべきである。

おわりに

本稿では、改正措置法 31 条の遡及適用の合憲性に関する判決を検討してきた。国民の経済生活における法的安定性と予測可能性の確保をその重要な機能とする租税法律主義の意義に照らして、遡及適用に当たるか否かは納税者の取引行為の時を基準に判断すべきであり（取引時基準説）、改正措置法 31 条の遡及適用は憲法 84 条が原則として禁止する遡及適用に当たると解される。また、例外として遡及適用が合憲と判断される場合にも当たらないと考える。したがって、本件については福岡地裁判決の判断が妥当であったと考える。本件最高裁判決（および前掲最高裁平成 23 年 9 月 30 日判決）は、本件改正法による「暦年当初からの課税」を合憲と判断したが、その結論も理由も不当であるというべきである。

筆者は、租税法律主義に関する問題を修士論文のテーマとし、法的安定性と予測可能性の確保というこの原理の機能の面に関する問題を中心に検討を予定している。今後も、租税法規の遡及適用に関する問題のほか、法的安定性と予測可能性の確保という機能に関連する問題について、検討したいと考えている。